

CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN ECUADOR Y ESPAÑA

May Paredes Hurtado*

RESUMEN:

El presente trabajo de investigación se trata de las contribuciones especiales esencialmente. Este tema se escogió debido a que considero de suma importancia las contribuciones especiales dentro de un país y en especial de una ciudad o municipio.

Puesto que estas contribuciones especiales son una de las clases de tributo que el estado delega a los Municipios, para que sean ellos quienes las crean, las modifican, las supriman y las exijan a su comunidad.

Con el fin de abordar el tema de las contribuciones especiales, este trabajo investigativo hará un breve análisis de lo que son los tributos, de sus antecedentes históricos, sus clases, entre otros aspectos importantes.

Luego analizaremos a fondo las contribuciones especiales con todos los elementos que la conforman y que son necesarios de explicar para entender, comprender, el fin que tienen las contribuciones especiales.

Analizaremos también la Normativa Ecuatoriana que regula las Contribuciones especiales, entre éstas tenemos la Constitución de la República que fue expedida el 20 de Octubre del 2008, con ella se generan muchos cambios que producen la creación de nuevas leyes para poder regular las modernas estipulaciones jurídicas, entre éstos se crea el Código Orgánico de Organización, Autonomía y Descentralización, que es la norma que reemplaza a la Ley de Régimen Municipal en lo referente a las Contribuciones Especiales.

* Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador. Especialista en Derecho Tributario. E-mail: mapahu_85@hotmail.com

Este nuevo código establece también regido por las disposiciones de la Constitución, la nueva distribución territorial del Ecuador. Convirtiéndose así el antiguo nominado Municipio en el actual Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Guayaquil.

Anotaremos también la Normativa Española de las contribuciones especiales y finalmente realizaremos un breve análisis de las contribuciones en otros países.

PALABRAS CLAVES:

Contribución especial, impuestos por mejoras, tributo, beneficio tributario, obligación tributaria

ABSTRACT:

This research work is essentially about the special contributions. This theme was chosen because I consider extremely important special contributions within a country and in particular of a city or municipality.

Because these special contributions are a class of tribute which the State delegated to municipalities, so they can be those who create them, you change them, deleted them and require them to their community.

In order to address the issue of special contributions, this research work will make a brief analysis of what the tributes of their historical background, their classes, among other important aspects.

Then we'll analyse thoroughly the special contributions with all the elements that make up and which are necessary to explain to understand, the end of special contributions.

We will also analyze the Ecuadorian rules governing the special contributions, among these we have the Constitution of the Republic, which was issued on 20 October 2008, it generated many changes that the creation of new laws to be able to regulate the modern legal stipulations, among these, the Organic Code of Organization, Autonomy and Decentralization, which is the standard that replaces the Law of Municipal Regime with regard to the special contributions is created.

This new Code establishes also governed by the provisions of the Constitution, the new territorial distribution of the Ecuador. Thus becoming the nominee former municipality in the current autonomous decentralized Municipal Government of Guayaquil.

We analyze also the Spanish rules of special contributions and finally we will make a brief analysis of the contributions in other countries.

KEY WORDS:

Special contribution, taxes for improvements, tribute, tax benefits, tax obligation

SUMARIO:

CAPÍTULO 1: Tributos.- 1.1. Antecedentes Históricos.- 1.2. Definición de los Tributos.- 1.3. Tributos en el Ecuador.- 1.3.1. Clasificación de los tributos en el Ecuador.- 1.4. Tributos en España.- 1.4.1. Definición de los Tributos en España.- 1.4.2. Características del Tributo en España.- 1.4.3. Clases del Tributo en España.- 1.4.4. El Hecho Imponible de los Tributos en España.- 1.4.5. Sujetos del Tributo en España.- CAPÍTULO 2: Contribuciones Especiales.- 2.1. Diferentes definiciones de las Contribuciones Especiales.- 2.2. Origen de las Contribuciones Especiales.- 2.3. Naturaleza de las Contribuciones Especiales.- 2.4. Características de las Contribuciones Especiales.- 2.5. El Hecho Imponible de las Contribuciones Especiales.- 2.6. Carácter Normativo del Hecho Imponible de las Contribuciones Especiales.- 2.7. Estructura del Hecho Imponible de las Contribuciones Especiales.- 2.8. Base Imponible de las Contribuciones Especiales.- 2.9. Sujetos Tributarios de las Contribuciones Especiales.- 2.10. Clases de Contribuciones Especiales.- 2.11. Ejemplos de la Distribución de la Carga Tributaria de las Contribuciones Especiales a los Beneficiados.- 2.12. Destino de lo Recaudado por Concepto de las Contribuciones Especiales.- 2.13 Exoneración de las Contribuciones Especiales.- CAPÍTULO 3: Normativa Legal de las Contribuciones Especiales.- 3.1. La Normativa que Regula las Contribuciones Especiales en

Ecuador.- 3.2. La Normativa que Regula las Contribuciones Especiales en España.- CAPÍTULO 4: Breve Análisis de Características de las Contribuciones Especiales en Otros Países.- 4.1 Contribuciones Especiales en Argentina.- 4.2 Contribuciones Especiales en Venezuela.- Conclusiones.- Bibliografía.- Normas Legales

CAPÍTULO 1: TRIBUTOS

1.1 Antecedentes Históricos

¹Lingüísticamente y etimológicamente tributo, proviene de la palabra latina tributum que significa carga, gravamen, imposición; aparece como tal en el imperio romano, en el año 162 antes de Cristo.

²En España el tributo se cobraba en servicios personales, en dinero o especies que serian los productos agrícolas, mantas de algodón, etc., así como en trabajo. El tributo debía ser pagado obligatoriamente por todos los indios hombres entre 18 y 50 años. Los caciques estaban exentos, así como las mujeres, aunque estas debían prestar servicios a los encomenderos. Los caciques recolectaban el tributo de cada comunidad. Cada indígena debía tributar un peso, una manta y una gallina, dos veces al año. En ocasiones, el tributo en trabajo se pagaba a través de la mita, institución de origen incaico adaptada por el sistema colonial para aprovechar la mano de obra indígena. Esto suponía que, durante unas semanas al año, los mitayos -indígenas varones entre 18 y 40 años- debían trabajar en obras públicas (caminos, puentes, etc.) o en minas, obrajes, pastoreo o agricultura, en beneficio de la Corona o del encomendero. Según algunas fuentes, el turno de trabajo podía ser de seis meses cada cinco años. La mita tuvo costos más dramáticos, sobre todo, cuando el tipo de actividad era muy exigente, o cuando implicaba un alejamiento de sus comunidades de origen por períodos prolongados. Eso es lo que sucedía con la mita minera, una de las más temidas y que

¹ El Tributo en el Ecuador, Robert Blacio Aguirre, Docente de la Universidad Particular Técnica de Loja

² El Tributo y su aplicación. perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Madrid- Barcelona- Buenos Aires. 2008

más muertes y sufrimiento costó. Las diferentes formas de tributo y la mita dieron lugar a continuos abusos e injusticias, así como a la permanente deserción de la población de sus lugares de origen para convertirse en indios forasteros.

El forasterismo era una estrategia para evadir el pago del tributo, el turno de la mita y los abusos, y para buscar mejores condiciones de vida. Las tasas tributarias impuestas a los indios de la Audiencia son consideradas de las más altas del Imperio español. Cuando los indios sueltos llegaban a otros pueblos no pagaban el tributo de esa comunidad, aunque muchas veces ayudaban a pagarlo o se encargaban del servicio personal del cacique.

1.2 Definición de los Tributos

El tributo es todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada como consecuencia de la realización del hecho imponible, obligatorio y unilateral, creado por el estado en uso de su potestad y soberanía, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios, éstos deben servir para el financiamiento de bienes considerados públicos, corregir externalidades negativas y para la mejor distribución del ingreso, para el sostenimiento de los gastos públicos. Se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Según el tratadista español Sainz de Bujanda establece que la denominación de³ "Tributo" debe quedar comprendido como: "Toda prestación patrimonial obligatoria- habitualmente pecuniaria- establecida por una ley a cargo de las personas, físicas o jurídicas, que se encuentren en un supuesto de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados".

³ Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, t, III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, pp. 294 y ss

También podemos definir al tributo de la siguiente manera:

Como las obligaciones comúnmente en dinero que el Estado exige sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y sirven para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

Para determinar las obligaciones de los Contribuyentes, se tiene en cuenta la capacidad contributiva ésta es un elemento fundamental en materia tributaria, basados en el principio de que quienes tienen mayor capacidad económica deben soportar una mayor carga tributaria; mientras que la carga tributaria debe disminuir e inclusive puede ser eliminada, en casos de menor capacidad económica.

El tributo es el principal recurso financiero con que cuentan la mayoría de los Estados para hacer posible la realización de sus diversas actividades por tanto, su creación responde originalmente a presupuesto económicos y políticos, además de mecanismos de naturaleza técnica y administrativa, que hagan factible su aplicación en el seno de la comunidad social. Tal factibilidad solo es posible utilizando la coerción y en su caso aplicar las sanciones correspondientes por el incumplimiento de tributar.

1.3 Tributos en el Ecuador

El Art. 6 del Código Tributario del Estado Ecuatoriano manifiesta:⁴ "que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional".

En cuanto a los tributos en Ecuador, podemos mencionar que el órgano principal de recaudación de tributos, es el Servicio de Rentas Internas, más conocido como S.R.I, ante ellos los contribuyentes (que se llaman a los sujetos pasivos de los tributos) deben presentar sus declaraciones de impuestos, como el impuesto a la renta, las declara-

⁴ Código Tributario Ecuatoriano, Artículo No. 6

ciones de iva por servicios profesionales prestados, impuesto por donaciones y herencias, etc.

Existen otros tipos de impuesto como tasas y contribuciones especiales, éstas son recaudadas y exigidas por gobiernos autónomos como el Municipio de Guayaquil, vale recalcar que a partir del Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización, el Municipio de Guayaquil pasa a convertirse en Gobierno Autónomo de Guayaquil, el mismo que es creador de impuestos y recaudador de los mismos.

La ley lo faculta para imponer y exigir las Contribuciones Especiales.

El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, también realiza un papel de sujeto activo de recaudación de impuestos, ya que esta es la entidad encargada de exigir y recaudar los tributos por exportaciones e importaciones.

Los tributos están contemplados en las normas legales que los imponen y regulan. Las leyes tributarias, particularmente contemplan la pluralidad de derechos y obligaciones de la relación jurídica tributaria que en toda sociedad organizada existe entre los ciudadanos y el Fisco o el sujeto activo del tributo, que puede ser distinto del Fisco, como ocurre, por ejemplo, con las municipalidades y tantos otros entes y organizaciones del sector público y excepcionalmente, incluso, instituciones privadas con finalidad social o pública. Estos son los órganos que los cobran.

La obligación tributaria solo nace de una ley y por eso su carácter universal, general, que solo puede, según la Constitución ecuatoriana y casi todas las del mundo, de acuerdo con el principio de reserva de ley, crearse o modificarse mediante una norma legal que impone su obligatoriedad y exigibilidad, atendiendo a la igualdad de trato ante la ley que, en estos casos, se hace efectiva no mediante la simple aritmética sino por el principio de proporcionalidad, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente o el sujeto pasivo de la carga impositiva.

Generalmente la materia del tributo es el pago de una suma de dinero y en suma, pueden ser considerados como tributos los impuestos, las contribuciones especiales y aun las tasas, siendo estas últimas la

contraprestación por un servicio, mas, su tratamiento en cuanto a la recaudación y trámite es igual al del impuesto. Estos pueden ser directos o indirectos, y en el caso del que afecta a la herencia, debe entenderse como un gravamen a la transmisión gratuita de bienes, a los herederos o legatarios.

La legislación tributaria va dirigida, pues, a quienes tienen la capacidad económica para soportarla, dependiendo, principalmente, del patrimonio o del ingreso. Por ello el impuesto a la renta es directo, siendo los que afectan al consumo, por ejemplo, impuestos indirectos. El beneficiario del impuesto tiene ciertos privilegios para su cobro, como el de la coactiva, que se denominan exorbitantes, porque parten del supuesto de legitimidad y la necesidad de cubrir los gastos públicos.

1.3.1 Clasificación de los Tributos en el Ecuador

Para la mayoría de los estudios de Derecho Tributario, estos se clasifican en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Pero para un mayor análisis, clasificaremos a los tributos de la siguiente manera:

Impuestos.- Es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por imperio de la ley, sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente.

Se contempla como el ingreso público creado por Ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos contemplados por la misma, siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible.

Existen impuestos nacionales y municipales, a continuación detallo algunos de ellos:

Nacionales:

- Impuesto a la Renta

- Impuesto al Valor Agregado
- Impuestos a Consumos Especiales
- Impuesto a la herencia, legados y donaciones
- Impuesto General de Exportación
- Impuesto General de Importación

Municipales:

- Impuesto sobre la propiedad urbana
- Impuesto sobre la propiedad rural
- Impuesto de alcabala
- Impuesto sobre los vehículos
- Impuesto de registro e inscripción
- Impuesto a los espectáculos públicos

Tasas.- Es también una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes.

Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

Las tasas son nacionales y municipales; por lo que, a continuación pomenorizo varios de la presente temática:

Nacionales:

- Tasas por servicios administrativos
- Tasas por servicios portuarios y aduaneros
- Tasas por servicios de correos
- Tasas por servicios de embarque y desembarque
- Tasas arancelarias

Municipales:

- Tasas de agua potable
- Tasas de luz y fuerza eléctrica
- Tasas de recolección de basura y aseo público
- Tasas de habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales.

- Tasas de alcantarillado y canalización
- Tasas por servicios administrativos

De los axiomas antes referidos analizo que el tributo denominado tasa, se impone cuando el Estado actúa como ente Público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados.

Es común confundir tasa con impuesto, lo que no es así. Mientras el impuesto es de obligatorio pago por todos los contribuyentes, la tasa la pagan solo para aquellas personas que hagan uso de un servicio, por tanto, no es obligatorio.

Contribuciones Especiales.- Son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente.

Las contribuciones especiales son tributos cuya obligación tiene como fin imponible el beneficio que los particulares obtienen como consecuencia de la realización de una obra pública.

Se han establecido algunas contribuciones especiales, como las siguientes:

- Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable
- Plazas, parques y jardines
- Aceras y cercas
- Apertura, ensanche y construcción de vías de toda clase

De las definiciones antes anotadas se desprende que los impuestos son tributos exigidos en correspondencia de una prestación que se concreta de manera individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que sitúan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.

De lo referido en líneas preliminares las contribuciones especiales son tributos puntuales en cognición de beneficios particulares o colectivos que se emanan de la construcción o realización de una o más obras públicas o de actividades exclusivas y especiales de mejoras por parte del Estado.

Los tributos municipales no podrán tener carácter confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición ínter jurisdiccional o ser obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas dentro del municipio.

1.4 Tributos en España

1.4.1 Definición de los tributos en España

⁵ “El tributo es un ingreso público del derecho público obtenido por un ente público titular de un derecho del público frente al contribuyente obligado como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica y que no constituye la sanción de un ilícito.”

El tributo no es sólo una obligación de contenido económico, integra también otras prestaciones como el deber de información, la obligación de llevar libros registros de gastos e ingresos, la obligación de guardar y emitir facturas.

1.4.2 Características de los tributo en España

- a.- El tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica.
- b.- El tributo normalmente consiste en el pago de dinero, aunque a veces puede consistir en entregar determinados bienes de naturaleza, no dinero. Por ejemplo el impuesto de sucesiones puede pagarse entregado bienes q formen parte del patrimonio histórico español.
- c.- El tributo no es la sanción de un ilícito, porque el tributo tiene unos fines propios, q son la obtención de ingresos o la consecución de

⁵ Citas de Plaza Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.

determinados objetivos de política económica. Sólo en casos muy excepcionales una sanción puede conllevar el pago de un tributo. Así ocurre por ejemplo en el caso del artículo 38 de la ley general tributaria, por el cual responderán solidariamente de las obligaciones todas las personas q sean causantes o colaboren en la realización de una infracción.

- d.- El tributo no tiene alcance confiscatorio. Según el artículo 31 de la constitución, el tributo no es una expropiación, ni tampoco una confiscación.
- e.- El tributo tiene como finalidad esencial financiar el gasto público, aunque puede dirigirse también a otros objetivos públicos. Por ejemplo propiciar una política de creación de empleo fomentando determinadas actividades.

1.4.3 Clases de tributos en España

“El artículo 26 de la ley general tributaria establece que “los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.”

Tasas: son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios, o en la realización de actividades en régimen de orden público, q se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo.

Contribuciones especiales: Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o aplicación de servicios públicos.

Impuestos: Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, hechos, o actos de naturaleza jurídicas y económicas q ponen de manifiesto la capacidad contributaria del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un

⁶ Ley General Tributaria Española, Artículo 26.

patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Tributo es un género cuyas especies son al impuesto, la tasa y la contribución especial. La diferencia entre estas tres figuras radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir, es decir, en el hecho imponible.

La tasa del hecho consiste en utilización del dominio público o una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona.

En el caso del impuesto, la obligación de pago nace con independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque aparece con el sujeto una determinada capacidad económica. El impuesto es la categoría del tributo más importante.

1.4.4 El hecho imponible de los tributos en España

⁷Según el artículo 28.1 de la ley general tributaria, “el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

1.4.5 Sujetos del tributo en España

Sujeto pasivo del tributario

a.- Sujeto pasivo en la Ley General Tributaria

El artículo 30 de la ley general tributaria define al ⁸ “sujeto pasivo como la persona natural o jurídica resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias ya sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.

⁷ Ley General Tributaria, Artículo 28.1

⁸ Ley General Tributaria, artículo 30

El sujeto pasivo tiene dos modalidades: contribuyente y sustituto. El contribuyente lo define el artículo 31 de la ley general tributaria como⁹ “la persona natural y jurídica a quien la ley le impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”. El contribuyente es la persona que manifiesta capacidad económica a través de la realización del hecho imponible. Para la ley general tributaria lo importante es que el contribuyente sea de IURE (de derecho), es decir, el designado por la ley como realizador del hecho imponible, aunque no sea efectivamente quien soporta la cuantía del tributo, como ocurre en los casos de repercusión.

Después de un breve análisis de lo que son los tributos en Ecuador y en España, de su calcificación y de sus sujetos, procederemos a analizar las Contribuciones Especiales.

Nos hemos percatado que el Sistema Tributario Ecuatoriano tiene en su mayor parte similitud con el español.

La clasificación de los tributos es la misma, los sujetos del tributo los conocemos como contribuyentes, quien es quien tiene la obligación de pagar sus tributos y el sujeto activo que principalmente es el Estado, quien debe exigir el cumplimiento de los tributos por parte de sus ciudadanos y para esto elija y delegue a otras Instituciones Públicas para que sean ellas en su representación quienes puedan exigir los tributos.

De igual manera en los dos países los tributos son los ingresos necesarios que el estado ocupa para poder suplir las necesidades de sus ciudadanos.

CAPÍTULO 2: CONTRIBUCIONES ESPECIALES

2.1 Diferentes Definiciones de las contribuciones especiales.-

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

⁹ Ley General Tributaria, artículo 31

Las contribuciones especiales, tal como se han definido, son tributos cuyo hecho generador consiste en beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Se trata de prestaciones tributarias establecida por la República, los Estados o los Municipios mediante una ley.

¹⁰Según Giuliani Fonrouge: "Las contribuciones especiales comprenden gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Podemos decir que las Contribuciones Especiales se pueden identificar por medio de dos notas tipificadoras del presupuesto de hecho que serían las siguientes:

1. La realización de una determinada actividad por el ente público, consistente en la realización de una obra o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos;
2. La obtención de un beneficio o ventaja especial por parte de los sujetos pasivos o determinadas personas, frente al beneficio general que la actividad pública le reporta a la colectividad;

Las Contribuciones Especiales son importantes porque la exacción está vinculada con una ventaja y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado. Si bien la contribución especial es un tributo, y como tal es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general.

Su importancia en el montante global de los ingresos públicos es marginal, aunque llama la atención de los estudiosos por el hecho de que se sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio. Esto es, no paga más el que más tiene, sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión.

¹⁰ 1Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Depalma, 2001; P; 328

Otra especialidad de la contribución especial es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en los Presupuestos Generales del Estado.

La contribución es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa y está constituida por la actividad que el estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esa actividad.

La Contribución Especial es aquel tributo en virtud del cual un individuo o determinado grupo social percibe un beneficio, derivados de la realización de obras, de gastos públicos o de actividades especiales del estado.

2.2 Origen de las Contribuciones Especiales

La contribución especial se causara por la ejecución por la ejecución por parte del Municipio de las obras públicas o prestación de un servicio público que sea de evidente interés para la comunidad, siempre que como consecuencia de esas obras o servicios, resulten especialmente beneficiadas determinadas personas.

2.3 Naturaleza de las Contribuciones Especiales:

La contribución especial es una modalidad de ingreso público, exigida a los particulares que se ven beneficiados de una obra u acto del Estado y presentan los siguientes rasgos identificatorios de naturaleza:

Naturaleza Coactiva.- decimos que las Contribuciones Especiales tiene naturaleza coactiva puesto que la entidad gubernamental que las determine, tiene la potestad de exigir coactivamente el pago de el tributo.

Naturaleza Pecuniaria.- las contribuciones especiales son de naturaleza pecuniaria, porque su fin principal es recaudar el dinero que se va a invertir para la obra o servicio público que se va a brindar a la comunidad y esta obligación siempre deberá ser pagada en dinero.

Naturaleza Contributiva.- A nuestro parecer esta es la verdadera naturaleza de las contribuciones especiales, puesto que en esta clase de tributo es donde más se ve reflejado el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas de su gobierno autónomo o local, dado que este precisa de recursos financieros para dotar de todas las mejoras a su comunidad.

La naturaleza contributiva permite diferenciar a las contribuciones especiales de otros tributos y otras prestaciones patrimoniales exigidas por el estado y cuya finalidad es sancionadora, como lo son las multas, donde el ciudadano es impuesto a pagar algo como castigo y no como contribución para mejorar su patrimonio.

2.4 Características de las Contribuciones Especiales

Las contribuciones especiales tienen las siguientes principales características:

- Prestación Personal: La obligación de pagar la contribución es de carácter personal, como sucede en todos los tributos.
- Beneficios derivados de la obra: El monto del beneficio surge de comparar el valor del inmueble al fin de la obra con el que tenía antes de ella.
- Proporción razonable entre el presunto beneficio obtenido y la contribución exigida: es necesario que el importe exigido sea adecuadamente proporcionado al presunto beneficio obtenido.

2.5 El Hecho Imponible de las contribuciones especiales.-

El hecho imponible de las contribuciones especiales consiste en ¹¹¹²la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas". Es decir por parte del Municipio o Ciudad a la que pertenezcan.

¹² Artículo 28 de la ley Reguladora de Haciendas Locales de España.

El hecho imponible de las contribuciones especiales tiene diferentes niveles en los que permite su imposición, que son de manera: estatal, autonómica y local.

El campo de actuación de las Contribuciones Especiales fundamentalmente es la denominada infraestructura urbanística básica, es decir, pavimentación, acerado, alumbrado, alcantarillado y suministro de agua.

2.6 Carácter normativo del hecho imponible de las contribuciones especiales.-

El hecho imponible de las contribuciones especiales por lo general lo fija la Ordenanza dictada por el Gobierno Autónomo, el cual ha sido autorizado para tales efectos por la suprema normativa que es la Constitución de la República, el hecho imponible siempre será un hecho de naturaleza jurídica y no existe hasta que la ordenanza lo halla tipificado.

Para establecer la obra o servicio que se vaya a brindar en la comunidad se debe estipular bien los campos hacia los que beneficiaría dicho acto puesto que debe estar claramente tipificado en las Ordenanzas Municipales.

2.7 Estructura del hecho imponible de las Contribuciones Especiales

Se distingue 4 aspectos:

- a.- Aspecto material: indica hecho, acto o negocio que se quiere gravar y que consiste en un índice de beneficio adquirido.

En este sentido el hecho imponible puede ser genérico, susceptible de abarcar diversas hipótesis o específico, en la que se determine estrictamente el área beneficiada por la contribución especial aplicada.
- b.- Aspecto espacial: lugar de realización del hecho imponible. La que tiene importancia dado que el hecho imponible se debe sectorizar para ser exigido de una manera más efectiva.
- c.- Aspecto cuantitativo: indica la medida, el grado o la intensidad con que se va a ver beneficiado el sujeto pasivo de la contribución

especial, en estas siempre se tratara de porcentajes variables de contribución, ya que siempre habrán porcentajes variables del beneficio.

- d.- Aspecto temporal: expresa el momento en que se genera el hecho imponible, las contribuciones especiales se distinguen por ser un tributo periódico, en éstos el hecho se produce de forma interrumpida en el tiempo, por ejemplo el ser titular del inmueble que va hacer beneficiado por una obra, será un tributo que habrá que cancelar periódicamente hasta llegar al pago total del gasto que haya realizado el Gobierno Autónomo para suplir la necesidad que se había suscitado y mientras el sujeto tenga la titularidad del bien el será el responsable de contribuir con su obligación tributaria.

2.8 Base Imponible de las Contribuciones Especiales.-

La base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos beneficiados tomándose en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, la ubicación de los inmuebles, los metros lineales de fachadas, su superficie, el volumen edificable del mismo y su precio corriente del mercado.

El monto de la base imponible será determinado por el porcentaje en la correspondiente ordenanza que contenga la creación de la particular contribución especial.

2.9 Sujetos Tributarios de las Contribuciones Especiales

Los sujetos de las Contribuciones Especiales, se dividen en:

Sujeto Activo.- el sujeto activo de las contribuciones especiales es el Gobierno Autónomo en cuya jurisdicción se ejecuta la obra.

Sujeto Pasivo.- el sujeto pasivo de esta contribución es el propietario del inmueble beneficiado, sea persona natural o persona jurídica, sin excepción alguna.

2.10 Clases de Contribuciones Especiales

¹³La clasificación de las contribuciones especiales irá básicamente enfocada a las contribuciones que hasta la actualidad se han creado y exigido en el Ecuador:

- Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de las vías de toda clase;
- Repavimentación urbana;
- Aceras y cercas;
- Obras de alcantarillado
- Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable
- Deseccación de pantanos y relleno de quebradas
- Plazas, parques y jardines;
- Otras obras, que el Gobierno Autónomo determine según las necesidades de su comunidad, mediante ordenanzas.

2.11 Ejemplos de la distribución de la carga tributaria de las contribuciones especiales a los beneficiados.

En este punto haremos referencia a varios ejemplos para darnos cuenta de cómo se distribuye a los contribuyentes beneficiados los costos de algunas contribuciones especiales como: Pavimentación, Repavimentación, Alcantarillado y Agua Potable y la Construcción de Áreas verdes

El costo de pavimentación se distribuirá de la siguiente manera:

¹⁴El 40 % prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente vial.

El 60% prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente.

¹³ Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, artículo 577

¹⁴ Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, artículo 579

CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN ECUADOR Y ESPAÑA

La suma de las cantidades resultantes de los párrafos anteriores correspondientes a predios no exentos del impuesto a la propiedad, serán puestos al cobro en la forma establecida por la ley.

Ejemplo: se realizaron trabajos de pavimentación en la calle 8ª, la cual está al pie de una manzana en la cual se encuentran construidas cinco villas, con diferentes medidas de fondo y de frente. El costo total de la pavimentación asciende a \$45,000.00 dólares y el avalúo del metro cuadrado asciende a \$16,00 dólares.

CONSTRUCCIÓN	FRENTE (MTS)	FONDO (MTS)	ÁREA (M ²)	AVALÚO
VILLA 1	10	22	220	3.520,00
VILLA 2	12	20	240	3.840,00
VILLA 3	10	21	210	3.360,00
VILLA 4	14	20	280	4.480,00
VILLA 5	8	23	184	2.944,00
TOTAL	54	106	1.134	18.144,00

La distribución de los costos de construcción es la siguiente:

$$45.000.00 \times 40\% = 18.000.00$$

$$45.000.00 \times 60\% = 27.000.00$$

Construcción	Proporción Frente (40%)	Proporción Avalúo (60%)	Prorratio 40% (a*18.000)	Prorratio 60% (b * 27.000)	Total
Villa 1	18,52%	19,40%	5.333,33	5.238,10	8.571,43
Villa 2	22,22%	21,16%	4.000,00	5.714,29	9.714,29
Villa 3	18,52%	18,52%	3.333,33	5.000,00	8.333,33
Villa 4	25,93%	24,69%	4.666,67	6.000,00	11.333,33
Villa 5	18,41%	16,23%	2.666,67	4.380,95	7.047,62
Total	100,00%	100,00%	18.000,00	27.000,00	45.000,00

El costo de Repavimentación de vías públicas, se distribuirá de la siguiente manera:

¹⁵El 40% prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente vial.

El 60% prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente.

Si una propiedad diere frente a dos o más vías públicas, el área de aquella se dividirá proporcionalmente a dichos frentes en tantas partes como vías, para repartir entre ellas el costo de los afirmados.

Ejemplo.- se realizan trabajos de repavimentación en la calle 8 A. La villa 5 es esquinera, por lo que también da frente a la calle 9 B. El prorrateo del costo total de las obras (\$15.000.00) de la villa 5 en relación a la calle 8 A sería el siguiente:

CONCEPTO	TOTAL
Área total de la villa 5	184mts ²
Proporción correspondiente a la Calle 8 A	92 mts ²
Avalúo de la proporción (92mt ² x \$16,00)	1.472.00
Proporción de avalúo con respecto del total (1.472.00/16.672.00)	8.83%
Prorrateo aplicable (15.000.00 x 60% x 8.83%)	794.70
Total a pagar ((15.000.00 x 40%x14.81) +794.70)	1.683.30

El costo de Alcantarillado y Sistema de Agua Potable, se distribuirá de la siguiente manera:

¹⁶El valor de las obras de alcantarillado que se construyan en un municipio será íntegramente pagado, en las nuevas urbanizaciones, por

¹⁵ Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, artículo 580

¹⁶ Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, artículo 583

los urbanizadores, quienes pagaran el costo total o ejecutarán por su cuenta los subcolectores que sean necesarios para conectar con los colectores existentes.

Para pagar el costo total de los colectores existentes o de los que construyen en el futuro, en las ordenanzas de urbanización se establecerá una contribución por metro cuadrado de terreno útil.

Cuando se trate de construcción de nuevas redes de alcantarillado en sectores urbanizados o de la reconstrucción y ampliación de colectores ya existentes, el valor total de la obra se prorrateara de acuerdo al valor catastral de las propiedades beneficiadas.

La construcción especial de mejoras por construcción y ampliación de obras y sistema de agua potable, será cobrada por la municipalidad en la parte que se requiera una vez deducidas las tasas por servicios para cubrir su costo total en proporción al avalúo de las propiedades beneficiadas, siempre que no exista otra forma de financiamiento.

Ejemplo.- Se construye sistemas de agua potable valorados en \$35,000,00. La obra es financiada en parte por las tasas por servicios cobradas a los diferentes beneficiarios.

La contribución especial a cobrar por el municipio será:

Concepto	Total
Costo total de las obras	35.000.00
Monto total por las tasas de servicios cobradas	18.000.00
Monto a ser cubierto por tasas de contribuciones especiales	17.000.00

El costo por Construcción de Áreas Verdes, se distribuirá de la siguiente manera:

¹⁷El costo por la construcción de parques, plazas, jardines, excluidos monumentos, se distribuirán de la siguiente forma:

¹⁷ Manual de Obligaciones Tributarias, Ecuador, Hansen - Holm

El 50% entre las propiedades, sin excepción, con frente a las obras, directamente o calle de por medio y en proporción a sus respectivos frentes con vista a las obras

El 30% se distribuirá entre las propiedades o la parte de las mismas, ubicadas dentro de la zona de beneficio, excluidas las del párrafo anterior, cuyo ámbito será delimitado por el concejo.

La distribución se hará en proporción a los avalúos de la tierra y mejoras; y

El 20% a cargo de la municipalidad.

Ejemplo.- se construye un jardín el cual va a ser disfrutado por los moradores del sector 5 Q; en este sector existen 4 manzanas con un total de 9 villas, 5 de ellas tienen vista directa a la obra. El costo total de la obra asciende a \$60.000.00 y ser repartido de la siguiente manera:

$$50.000.00 \times 50 \% = 25.000.00$$

$$50.000.00 \times 30\% = 15.000.00$$

$$50.000.00 \times 20\% = 10.000.00$$

1) Villas con vista directa a las obras:

Construcción	Frente (mts)	Proporción frente (1)	Prorrateo 50% (A*25.000.00)
Villa 1	12	18.75%	4.687.50
Villa 2	12	18.75%	4.687.50
Villa 3	16	25.00%	6.250.00
Villa 4	14	21.88%	5.470.00
Villa 5	10	15.62%	3.905.00
Total	64	100,00%	25.000.00

2) Villas sin vista directa a las obras que se benefician de las obras:

Construcción	Área (Mt ²)	Avalúo (\$15,00/ Mt ²)	Proporción área (1)	Prorrateo 30% (A*15.000.00)
Villa 1	220	3.300.00	24.72%	3.708.00
Villa 2	200	3.000.00	22.47%	3.370.50
Villa 3	240	3.600.00	26.97%	4.045.50
Villa 4	230	3.450.00	25.84%	3.876.00
Total	890	13.350.00	100%	15.000.00

2.12 Destino de lo recaudado por concepto de las Contribuciones Especiales

Las cantidades recaudadas por las contribuciones especiales solo podrán destinarse a recuperar los gastos de obra o servicio por cuya razón se hubiesen exigido.

2.13 Exoneraciones de las Contribuciones Especiales.-

Es de carácter netamente potestativo de los Gobiernos Autónomos, exonerar total o parcialmente a aquellas propiedades que hubieren sido catalogadas como monumentos históricos, de acuerdo con la reglamentación que dictara el mismo.

Después de un análisis realizado a las Contribuciones Especiales en todos sus aspectos, necesarios para entender su finalidad y objetivo, podemos concluir que éstas, son reguladas y creadas por los Gobiernos Autónomos, que en Ecuador existen 24 Provincias y 220 Municipios.

Por lo tanto son consideradas las contribuciones especiales como ingresos inherentes y propios de los Gobierno Autónomos, cabe recalcar que no todos los Municipios crean el tributo de las contribuciones especiales.

A diferencia de cómo se origino en España la creación de las contribuciones especiales que eran por la falta de recursos económicos de las haciendas locales que se implemento éste tributo, en Ecuador los Municipios que mas exigen contribuciones especiales por generar obras a

favor de su comunidad son los más grandes y más modernos, ya que por ser los más turísticos deben siempre mantener una buena fachada ante el mundo. Y esto da pie a que constantemente se estén realizando obras o servicios para mejorar la infraestructura de la ciudad, tales son los ejemplos de las ciudades de Guayaquil, Quito, Cuenca, entre las más reconocidas a nivel mundial.

CAPÍTULO 3

NORMATIVA LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

3.1 La Normativa Ecuatoriana que Regula las Contribuciones Especiales en Ecuador

Como lo hemos mencionado desde el comienzo de este trabajo, todos los tributos para ser exigibles ante los ciudadanos, deben estar amparados y tipificados por una ley.

Es así que las Contribuciones Especiales en el Ecuador, se encuentra regulada, por las siguientes normas:

La Constitución de la República.- que a nivel territorial es la principal norma jerárquica en nuestro país, estipula a las contribuciones especiales de manera general en los siguientes artículos:

¹⁸TÍTULO XII.- DEL SISTEMA ECONÓMICO

Capítulo 3.- Del régimen tributario

Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

¹⁸ Constitución de la República del Ecuador, título XXI, Capítulo 3, artículos 256 y 257

Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

En virtud de este artículo se entiende que existe una suerte de delegación de la potestad tributaria, respecto de tasas y contribuciones especiales, mas no de impuestos, mediante la cual en virtud de una ley se otorga esa potestad a los diferentes organismos públicos.

El texto escrito en el artículo mencionado, ha causado dificultades de interpretación, particularmente en lo referente a los municipios y consejos provinciales, organismos seccionales autónomos, según lo interpretado por la mayoría de tributaristas es que se ha otorgado expresamente a estas entidades la potestad de crear tasas y contribuciones especiales. Pero al tratarse del régimen seccional autónomo aun no se define con claridad si constitucionalmente tienen o no la facultad de aplicar tasas y contribuciones solo con el amparo de la Ley.

¹⁹El Artículo 228 de la Constitución, su inciso segundo, dispone que “Los Gobiernos Provincial y Cantonal gozaran de plena autonomía y en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras”. Cabe mencionar que este artículo fue reformado, originalmente este precepto estaba estipulado en el art. 155 de la Constitución antigua de Ecuador y expresaba lo siguiente: ²⁰“que el gobierno seccional autónomo podría establecer mediante ordenanzas, las tasas y contribuciones especiales e mejoras necesarias para el cumplimiento de sus funciones”. Nos damos cuenta que se adhiere la potestad ya no solo de establecerlos, sino también de modificar y suprimir, facultades que antes no se encontraban amparadas en la Constitución.

¹⁹ Constitución de la República del Ecuador, artículo 228

²⁰ Antigua Constitución de la República del Ecuador, del año de 1996 artículo 155

Otra reforma importante que se da de la antigua la nueva Constitución, es la del deber de Congreso Nacional en cuanto a los tributos, en la Constitución de 1996 tenían el deber de establecer, modificar o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos, en cambio en la Nueva Constitución que ahora tenemos vigente, establece que el Congreso Nacional podrá: establecer, modificar o suprimir mediante ley impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que correspondan a los Organismos de Régimen Seccional Autónomo.

Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización.

Antes de empezar a explicar éste Código, tenemos que mencionar que antes de esta ley, los Municipios que son el ente creador principal de las contribuciones especiales eran regulados por la Ley de Régimen Municipal, pero al Entrar en vigencia nuestra Nueva Constitución de la República, se estableció una nueva organización territorial del Estado, incorporando nuevas competencias a los gobiernos autónomos descentralizados y disponiendo que por ley se establezca el sistema nacional de competencia, los mecanismos de financiamiento y la institucionalidad responsable de administrar estos procesos a nivel nacional.

Es por esto que se crea este nuevo cuerpo legal codificado, que integrará la normativa de todos los gobiernos autónomos descentralizados.

Convirtiéndose así los Municipios en Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales.

El art. 53 de ésta normativa, establece la naturaleza jurídica de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, manifestando que ²¹“*Los gobiernos autónomos descentralizados municipales son personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera. Estarán integrados por las funciones de participación ciudadana; legislación y fiscalización; y, ejecutiva previstas en este Código, para el ejercicio de las funciones y competencias que le corresponden.*”

²¹ Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, artículo 53

De la misma manera entre las competencias exclusivas que se le otorga a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, está la de: *Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras*; ésta facultad se encuentra estipulada en el artículo 55 del mismo código.

El Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal, podrá ejercer todas sus facultades y competencias que han sido designada en éste código por medio del Concejo Municipal, que es el órgano de legislación y fiscalización del mismo. El cual estará integrado por el alcalde y por los concejales elegidos por votación popular.

La designación de los integrantes y las atribuciones del Concejo Municipal, está tipificada en el artículo 56 y 57 del código en mención.

En el artículo 185 de la normativa jurídica que estamos analizando, se establece que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal, además de los ingresos propios que puedan generar, serán beneficiados por los demás impuestos que establezca la ley.

Queda normada mediante el artículo 185 del mismo cuerpo legal, la facultad tributaria del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal, que expresa entre otras cosas, que Los gobiernos municipales autónomos podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos, y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías.

Cuando por decisión del gobierno municipal, la prestación de un servicio público exija el cobro de una prestación patrimonial al usuario, cualquiera sea el modelo de gestión o el prestador del servicio público, esta prestación patrimonial será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza.

Es por medio de ésta facultad tributaria, que el Gobierno Municipal expide las ordenanzas, que son los documentos por los cuales legisla y norma a su comunidad en cuanto a la creación de contribuciones

especiales, tasas y disposiciones inherentes a la administración de una ciudad.

El Título IX, que habla de Disposiciones Especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales, en su Capítulo V, De las Contribuciones Especiales de Mejoras de los Gobiernos Municipales y Metropolitanos, contiene todas las directrices para regular las contribuciones especiales, del artículo 569 al 593, entre los más importantes podemos mencionar los siguientes:

²²Artículo 569.- Objeto.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

Los concejos municipales o distritales podrán disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica de los contribuyentes.

Artículo 570.- Exención por participación monetaria o en especie.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos podrán desarrollar proyectos de servicios básicos con la participación pecuniaria o aportación de trabajo de las comunidades organizadas, en cuyo caso éstas no pagarán contribución de mejoras.

Es importante este artículo, puesto que el alcalde que presida comunidades pequeñas y faltas de recursos, podrá contar con sus ciudadanos para realizar mejoras y éstas dejarían de ser de carácter pecuniario, porque no serían descontadas económicamente de los haberes de los beneficiados sino con su trabajo de colaboración o en su defecto, financiadas por ellos mismos sin necesidad de convertirse en una obligación tributaria que cumplir.

Artículo 571.- Subsidios solidarios cruzados.- En el cobro de los servicios básicos deberá aplicar un sistema de subsidios solidarios cruzados entre los sectores de mayores y menores ingresos.

²² Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización, Capítulo V, de las Contribuciones Especiales de Mejoras de los Gobiernos Municipales y Metropolitanos, del artículo 569 al 593

Artículo 574.- Sujeto activo.- El sujeto activo de la contribución especial es la municipalidad o distrito metropolitano en cuya jurisdicción se ejecuta la obra, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código.

Artículo 575.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos de la contribución especial los propietarios de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública. Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones que por razones de orden público, económico o social se establezcan mediante ordenanza, cuya iniciativa privativa le corresponde al alcalde de conformidad con este Código.

Artículo 576.- Carácter de la contribución de mejoras.- La contribución especial tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responderán con su valor por el débito tributario. Los propietarios solamente responderán hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, realizado antes de la iniciación de las obras.

Artículo 578.- Base del tributo.- La base de este tributo será el costo de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establezca en las respectivas ordenanzas.

Artículo 588.- Costos que se pueden reembolsar a través de contribuciones por mejoras.- Los costos de las obras cuyo reembolso se permite son los siguientes:

- a) El valor de las propiedades cuya adquisición o expropiación fueren necesarias para la ejecución de las obras, deduciendo el precio en que se estimen los predios o fracciones de predios que no queden incorporados definitivamente a la misma;*
- b) Pago de demolición y acarreo de escombros;*
- c) Valor del costo directo de la obra, sea ésta ejecutada por contrato o por administración de la municipalidad, que comprenderá: movimiento de tierras, afirmados, pavimentación, andenes, bordillos, pavimento de aceras, muros de contención y separación, puentes, túneles, obras de arte, equipos mecánicos o electromecánicos necesarios para el funcionamiento de la obra, canalización, teléfonos, gas y otros servicios, arborización, jardines y otras obras de ornato;*

- d) *Valor de todas las indemnizaciones que se hubieran pagado o se deban pagar por razón de daños y perjuicios que se pudieren causar con ocasión de la obra, producidos por fuerza mayor o caso fortuito;*
- e) *Costos de los estudios y administración del proyecto, programación, fiscalización y dirección técnica. Estos gastos no podrán exceder del veinte por ciento del costo total de la obra; y,*
- f) *El interés de los bonos u otras formas de crédito utilizados para adelantar los fondos necesarios para la ejecución de la obra.*

Artículo 589.- Prohibición.- En ningún caso se incluirán en el costo, los gastos generales de administración, mantenimiento y depreciación de las obras que se reembolsan mediante esta contribución.

Artículo 591.- Determinación de las contribuciones especiales de mejoras.- Para la determinación de cualquiera de las contribuciones especiales de mejoras, se incluirán todas las propiedades beneficiadas. Las exenciones establecidas por el órgano normativo competente serán de cargo de las municipalidades o distritos metropolitanos respectivos.

Artículo 592.- Cobro de las contribuciones especiales.- Las contribuciones especiales podrán cobrarse, fraccionando la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes. El gobierno metropolitano o municipal determinará en las ordenanzas respectivas, la forma y el plazo en que los contribuyentes pagarán la deuda por la contribución especial de mejoras que les corresponde. El pago será exigible, inclusive, por vía coactiva, de acuerdo con la ley.

Artículo 593.- Límite del tributo.- El monto total de este tributo no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor experimentado por el inmueble entre la época inmediatamente anterior a la obra y la época de la determinación del débito tributario.

Los reclamos de los contribuyentes, si no se resolvieren en la instancia administrativa, se tramitarán por la vía contencioso tributaria.

3.2 La Normativa Ecuatoriana que Regula las Contribuciones Especiales en España

Al igual que en Ecuador, las contribuciones especiales están estipuladas en la ley.

La doctrina española en diferentes estudios ha llegado a caracterizar a las contribuciones especiales como un tributo netamente municipal, pese a estar legalmente previsto este tipo de ingreso en la Hacienda estatal y en la Hacienda autonómica, afirmándose que la función financiera de la contribución especial, (permitir la realización de una obra por su inmediatez de la recaudación), determina que se trata de un tributo que sólo tiene sentido en los municipios pequeños.

La legislación española, tiene el Real Decreto del 31 de Diciembre de 1917, el mismo que se convierte en el origen legislativo de la figura tributaria de las contribuciones especiales, puesto que tenían su justificación en la insuficiencia de medios financieros de las Corporaciones Locales.

Con el objetivo de evitar gravar a los contribuyentes por impuestos generales con el coste de determinadas obras y servicios municipales.

Este derecho también tenía como objetivo lograr hacer cumplir el principio de justicia y servir al desarrollo de los Municipios.

Ya que siempre la realidad en un país es la existente desigualdad entre un municipio y otro, puesto que todos son diferentes, poseen diversas clases de recursos, por lo tanto siempre existirán municipios que puedan sustentarse solos y otros que necesariamente requieran la ayuda del Estado.

En España la ley que regula los tributos se llama, la Ley General Tributaria.

Tras una amplia y prolija regulación, en la que destaca el carácter pendular de la misma, actualmente las contribuciones especiales se conceptúan en el artículo 2.2 b) de la ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

En los artículos 28 a 37 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, en el artículo 8 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Las contribuciones especiales, por ser un tributo más de carácter de haciendas autonómicas en España, se crean y exigen por la ley reguladora de las haciendas locales, en sus artículos 28 a 37 y 59.

La Ordenanza Fiscal Número 26, de la Legislación Española, habla de las Contribuciones Especiales también, de su artículo 1 al 21.

A continuación mencionaremos algunos artículos de mayor relevancia:

²³ORDENANZA FISCAL NÚMERO 26

Contribuciones Especiales

Hecho imponible

Artículo 2

“Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter municipal...”

El Artículo 3 y 4 de esta Ordenanza mencionan todas las obras y servicios municipales que pueden establecerse como contribuciones especiales; al igual que los organismos e instituciones que pueden realizar las obras y serán considerados como Municipales.

Sujetos pasivos

El Artículo 5, establece como sujetos pasivos de las contribuciones especiales municipales “a las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que se benefician especialmente por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios municipales que originen la obligación de contribuir” también menciona en este artículo y el siguiente artículo 6, parámetros que deben fijarse para definir a una persona como beneficiaria de las contribuciones especiales.

El Artículo 7, manifiesta de las Exenciones y bonificaciones “que no se reconocerán otros beneficios fiscales que los que establezcan dispo-

²³ La Ordenanza Fiscal Número 26, de la Legislación Española, habla de las Contribuciones Especiales también, de su artículo 1 al 21.

siciones con rango de ley, o tratados o convenios internacionales” y también menciona que “Cuando se reconozcan beneficios fiscales en las contribuciones especiales municipales, las cuotas que hubiesen podido corresponder a los beneficiarios o, en su caso, el importe de las bonificaciones, no podrán ser objeto de distribución entre los demás sujetos pasivos”

Artículo 8 establece que la Base imponible para las contribuciones especiales será como máximo el 90 por ciento del coste que dicho Ayuntamiento haya soportado por la realización de las obras y designa el mismo artículo los parámetros que se tomarán en cuenta para disponer el valor del costo.

Artículo 10 dispone que la cuota tributaria se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y la naturaleza de las obras y servicios, y para esto también establece reglas de aplicación.

Devengo

Artículo 12. Manifiesta que le devengo de las contribuciones especiales se producirá “en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueren fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las que corresponden a cada tramo o fracción de la obra” este artículo también faculta al Municipio para cobrar por adelantado contribuciones especiales siempre y cuando la obra haya sido aprobada correctamente.

En cuanto a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de las contribuciones especiales el artículo 15 de ésta ordenanza, recurre a las normas que establece el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, Ley General Tributaria, y en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El Artículo 17 hace mención a la Colaboración ciudadana: Asociación Administrativa de Contribuyentes, consideramos de suma importancia el presente ya que faculta a los ciudadanos para que puedan “constituir en asociación administrativa de contribuyentes y podrán promover la realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios por parte del Ayuntamiento, comprometiéndose a pagar la

parte que tenga que aportar este municipio cuando su situación financiera no lo permitiera, además de la que les corresponda según la naturaleza de la obra o servicio”

En cuanto a las Infracciones y sanciones, el Artículo 19 también se remite a lo que dispone la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De acuerdo con el concepto de contribución especial, podemos situar el fundamento de este tributo en el hecho de que determinados sujetos beneficiados por la realización de una obra o la ampliación o mejora de un servicio contribuyan en mayor medida a su realización que el resto de la ciudadanía. Esa peculiar capacidad económica individual que se pone de manifiesto con el beneficio especial.

El Tribunal Supremo Español expide la Sentencia del 8 de noviembre de 1989, señalando que la contribución especial tiene como finalidad "compensar parcialmente, según el grado de preponderancia del interés público y el privado, el coste financiero de las obras públicas o establecimiento de los servicios públicos, que efectivamente producen un beneficio especial al sujeto pasivo".

CAPÍTULO 4

Breve Análisis de Características de las Contribuciones Especiales en otros países

4.1 Contribuciones Especiales en Argentina.

País sudamericano, tiene una similitud con la legislación del Ecuador, en virtud de esta clase de tributos, con respecto a las contribuciones especiales de mejora.

El aspecto más importante que queremos destacar en este capítulo es el de la manera que la Doctrina Argentina, clasifica sus Contribuciones Especiales.

Las contribuciones especiales en Argentina, se clasifican de la siguiente forma:

- 1) Contribuciones de Mejoras: es aquella contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas. Esta contribución se legitima en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra. Ejemplo de ella es la contribución que se cobra a los frentistas por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle.
- 2) Contribuciones parafiscales: ²⁴"son aquellas contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica. Ejemplo de ellas son las contribuciones que exigen los organismos profesionales, creados por ley, a sus matriculados, para financiar sus actividades de regulación de la profesión. "
- 3) Contribuciones para la seguridad social: es discutida su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que las mismas encuadran en numerosas definiciones doctrinarias referidas a "tributos".

Existe un fallo conocido por la Doctrina Tributaria de Sudamérica, denominado "Urquía-Peretti", emitido por La Corte Suprema de la Nación Argentina, dicho fallo, distingue la naturaleza de estas contribuciones a la de los tributos, sin embargo, se trata de un fallo dividido y ampliamente criticado en la doctrina.

En cuanto a la clasificación Argentina, es importante volver a mencionar que solamente las contribuciones especiales de mejora, serian las que se encuadran en nuestra legislación.

Puesto que ni las Parafiscales, ni las contribuciones a la seguridad social, serian permitidas en nuestro país.

Debido a que las Parafiscales, debes ser constituidas como un aporte inherente al grupo de personas que constituyan los denominados entes

²⁴ Luis Carranza Torres, Derecho Tributario: De La Teoría de la Práctica, Legis, pág., 121

descentralizados, ya que en estos casos no se solventa una necesidad de la comunidad, sino de un grupo de personas clasificadas por un factor en común.

Considero que éste aspecto no deberá ser considerado una contribución especial, sino ser regulado por estatutos y reglamentos internos de cada organización.

En cuanto a las contribuciones para la seguridad social, es otro punto que en nuestro país, jamás sería aplicable, pues la seguridad social es un punto regulado directamente por el Gobierno Central, por el cual se paga una cantidad económica para obtener ese beneficio, este valor podrá ser cancelado o por el empleador, si la persona fuera un trabajador dependiente o directamente por el afiliado si fuera una persona que trabaja independientemente.

Así mismo, el ciudadano podría elegir optar por un seguro privado y no del estado.

Es decir que no hay una exclusividad en la prestación del servicio, por lo mismo considero que este punto debe ser tratado muy aparte de las contribuciones especiales.

4.2 Contribuciones Especiales en Venezuela.-

Para empezar hacer un breve análisis de la legislación tributaria venezolana, consideramos importante mencionar que Venezuela es un país cuya fuente principal histórica derivaba de los ingresos del petróleo, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos no renovables, por lo que era considerado uno de los países con más baja carga impositiva. Pero hace algunos años estos ingresos se convirtieron en insuficientes para subsidiar los gastos públicos, por lo que recurren a la implantación de un sistema tributario para generar mayores ingresos.

La Doctrina Venezolana, define a las contribuciones especiales así "Por su fisonomía jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasa. Esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza definiéndose como "los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la

realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado."

Según esta definición las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud limitándose a la llamada contribución de mejoras por considerar que gravámenes generales incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos, incorporando también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de las actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales.

Y es por esto que el concepto de "contribución especial" incluye la contribución de mejoras por validación inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse Parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica, etc. Si bien la contribución especial es un tributo y como tal es coactivo, presenta relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación de dichos gravámenes con actividades estatales de beneficio general.

EL Código Orgánico Tributario de Venezuela, establece en su artículo 12 que están sometidos a lo señalado en este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales..."

Es decir aquí vemos claramente que el ordenamiento tributario venezolano, también similar al de Argentina, posee una contribución especial para la seguridad social, no solamente se habla de las contribuciones especiales de mejora.

También vale recalcar que el artículo 68 del mismo ordenamiento legal expresa que las contribuciones especiales de mejora, se establece de la siguiente manera: "Los mayores valores que adquieran las propiedades en virtud de los cambios de uso o de las Ordenanzas que deben dictar a tal efecto, en la intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidos por los planes de ordenación urbanística, serán recuperados por los Municipios en la forma que establezcan cuales deben seguirse los lineamientos y principios previstos en el Código Orgánico Tributario.

En ningún caso, la contribución especial que crearen los Municipios conforme a lo establecido en este artículo, podrá ser mayor de cinco por ciento (5 %) del valor resultante de la propiedad del inmueble, en cuya determinación se garantizará, en las Ordenanzas respectivas, la participación de los propietarios, y los correspondientes recursos.

El producto de la contribución especial prevista en este artículo, se aplicará a la realización de las obras y servicios urbanos que se determinen en las Ordenanzas.

Observamos aquí que al tratarse de las contribuciones especiales por mejora, se debe valorar el beneficio que tendrá el bien donde se va a desarrollar la obra y que lo cobrado por tal beneficio no podrá superar el 5% del valor total del bien inmueble, y lo recaudado igual que en nuestra legislación y la española va destinado exclusivamente para reponer el gasto que el municipio realizó al crear la obra o servicio.

En Venezuela al igual que en Ecuador, los municipios podrán crear Contribuciones Especiales mediante ordenanzas cuando sea acordado un cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento, o se realice una obra o servicio que origine una mejora a la propiedad inmueble, convirtiéndose en sujetos pasivos las personas naturales o jurídicas propietarias de los inmuebles que resulten especialmente beneficiados por los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento o por la realización de dicha obra.

Para la creación de las Contribuciones Especiales, las Ordenanzas deberán contener, además de los elementos constitutivos del tributo, un procedimiento público que garantice la adecuada participación de los potenciales contribuyentes en la determinación de la obligación tributaria, el cual incluirá consulta con la determinación del costo previsto de las obras y servicios, la cantidad a repartir entre los beneficiarios y los criterios de reparto.

El ordenamiento Venezolano establece un tiempo para exigir las Contribuciones por mejoras.- Las contribuciones especiales por mejoras sólo podrán ser exigidas por el Municipio una vez cada diez años respecto de los mismos inmuebles.

En Venezuela se permite las Rebajas del pago de las contribuciones especiales.-

El pago que se haga por concepto de contribuciones por mejoras o contribuciones sobre plusvalía de propiedades por cambio de uso o en la intensidad del aprovechamiento aceptará como rebaja el pago que corresponda efectuar en el mismo año por concepto de impuestos sobre inmuebles urbanos.

Podemos decir que todo país tiene un sistema tributario particular, en nuestro país cuando hablamos de tributos encierra un género muy amplio donde es bueno diferenciar cuales son los de competencia del poder nacional, estatal y municipal, al igual que en los dos países que hemos analizado en éste trabajo investigativo.

Por lo que podemos expresar que las contribuciones especiales definitivamente es un impuesto municipal, que es originado creado, regulado y exigido por el municipio, este órgano seccional utiliza sus facultades legislativas para mejorar el ámbito de su competencia, en cuanto a desarrollar una mejor calidad de vida a su comunidad.

Recordamos que las contribuciones a la seguridad social, están amparadas en la legislación Argentina y Venezolana, de igual forma México y Brasil, también establecen las mismas contribuciones en sus ordenamientos jurídicos, a excepción de Bolivia, Ecuador, España e Italia, se encuentran en los países que no consideran como tales a dichas contribuciones especiales.

Conclusiones

Para empezar, de los diferentes criterios jurídicos y de las citadas normas jurídicas puedo establecer que en nuestro país, los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico demandadas por el Estado a través del Servicio de Rentas Internas, Municipios, Aduanas, a los particulares o contribuyentes en potestad de una Ley que se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad a fin de cubrir las necesidades del Estado.

Las contribuciones especiales vistas desde mi criterio, son esenciales dentro de un Municipio, es por esto que fueron escogidas como tema de

investigación, las mismas son consideradas por muchos tratadistas como insignificantes tributariamente hablando por la poca injerencia económica o nula que representan a los ingresos de las arcas del Estado, por lo que son una clasificación de los tributos, y éstos son la fuente principal de ingresos de un país para su desarrollo y sustentabilidad a más de sus recursos naturales, divisas, etc.

Puede ser que para el país en sí no representen mayor beneficio, pero para el Municipio que las emplea sí lo son, es por medio de éstas que un Municipio puede dotar de mejoras a su comunidad, no solamente de obras necesarias como alcantarillados, agua potable o demás servicios básicos, sino también obras que sirven para recreación y una mejor infraestructura de la ciudad, que genera a su vez a parte de los beneficios de quienes aprovechen la obra, también generan beneficios para toda la comunidad puesto que la ciudad se convierte en un atractivo turístico para extranjeros y eso genera ingresos para todo el territorio.

Las contribuciones especiales son la clase de impuestos que el contribuyente se beneficia directamente de la obra, que al pagarla sabe que esta cancelando algo que le brinda más comodidad a su vida cotidiana, como una calle asfaltada, una avenida nueva, un nuevo sistema de agua potable, un parque, un malecón, etc.

A parte de esto, existe en los dos países la posibilidad de que los propios contribuyentes sean quienes se agrupen a consideración de ellos decidan generar una obra a beneficio de su comunidad y que después y financiada por ellos mismos.

A mi parecer las contribuciones especiales aplicadas de la manera correcta y haciendo conciencia con todos los ciudadanos sería el arma con que se podría combatir la falta de apoyo económico del gobierno estatal a ciertos lugares.

Finalmente aclaramos que el mismo gobierno brinda la facultad tributaria a los gobiernos seccionales autónomos descentralizados municipales en cuanto a las contribuciones especiales, es decir en cada municipio, se genera como un pequeño país donde el estado recaudador de tributos para mejoras de su comunidad el municipio y los contribuyentes sus beneficiarios.

Bibliografía

- El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Madrid- Barcelona- Buenos Aires. 2008
- El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI, Tomo II, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Madrid- Barcelona- Buenos Aires. 2008
- El Concepto del Tributo , César García Novoa, Tax Editor
- Derecho Tributario: De la Teoría de la Práctica, Luis R. Carranza Torres; Legis
- Derecho Financiero, Giuliani Fonrouge, Buenos Aires, Depalma, 2001
- Tax Ecuador 2010, Econ. Marlon Manyá Orellana y Econ. Miguel Ruiz Martínez, Edición No. 1
- Manual de Obligaciones Tributarias, Hansen – Holm, Ecuador
- ¿Quiénes pueden crear Tributos según la Constitución?. Dr. Juan Carlos Benalcazar Guerrón, Asesor del Tribunal Constitucional, www.derechoecuador.com
- El Tributo en el Ecuador, Robert Blacio Aguirre, Docente de la Universidad Particular Técnica de Loja
- El Tributo y su aplicación. perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Madrid- Barcelona- Buenos Aires. 2008
- Hacienda y Derecho, III, Sainz de Bujanda, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, pp. 294 y ss.
- Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Citas de Plaza Vega.

Normas Legales:

- Constitución de la República del Ecuador
- Antigua Constitución del Ecuador
- Código Tributario del Ecuador
- Ley de Régimen Municipal Ecuatoriana
- Código Orgánico de Organización Territorial de Autonomía y Descentralización.
- Ley General Tributaria Española
- Real Decreto Español del 31 de Diciembre de 1917
- Ley Reguladora de las Haciendas Locales
- La Ordenanza Fiscal Número 26, de la Legislación Española
- El Código Tributario Argentino
- El Código Orgánico Tributario de Venezuela